

**XXIV CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM
HELDER CÂMARA**

**DIREITO PLANEJAMENTO E DESENVOLVIMENTO
SUSTENTÁVEL**

ELCIO NACUR REZENDE

JOSÉ FERNANDO VIDAL DE SOUZA

LUCAS DE SOUZA LEHFELD

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito, planejamento e desenvolvimento sustentável [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/ FUMEC/Dom Helder Câmara;

coordenadores: Elcio Nacur Rezende, José Fernando Vidal De Souza, Lucas De Souza Lehfeld – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-097-8

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Desenvolvimento Sustentável. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara (25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34



XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

DIREITO PLANEJAMENTO E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Apresentação

A presente obra decorre do diuturno trabalho realizado pelo Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI) que reúne os pesquisadores da área do Direito e organiza os maiores eventos acadêmicos ligados à Ciência Jurídica.

No XXIV Congresso do CONPEDI, realizado em novembro de 2015, e sediado por Instituições de Ensino em Belo Horizonte (Universidade Federal de Minas Gerais, Universidade FUMEC e Escola Superior Dom Helder Câmara), não foi diferente, pois o evento contou com a participação de mais de 2.000 professores e pós-graduandos em Direito que apresentaram artigos em 69 Grupos de Trabalho e pôsteres.

Coube aos professores signatários a Coordenação do Grupo de Trabalho intitulado "Direito, Planejamento e Desenvolvimento Sustentável I".

Com efeito, no dia 13 de novembro de 2015, os onze artigos selecionados, após avaliação feita por pares, pelo método double blind review, pelo qual cada artigo é avaliado por dois pareceristas especialistas na área com elevada titulação acadêmica, foram apresentados oralmente os trabalhos por seus autores e, como forma de dar publicidade ao conhecimento científico, compõem o presente livro.

A qualidade dos textos é indiscutível, fato que pode atestado pelo leitor e nessa linha passamos a apresentá-los.

O primeiro artigo intitulado "A (in)efetividade do Termo de Ajustamento de Conduta como instrumento extrajudicial de pacificação de conflitos ambientais no processo de despoluição da Baía de Guanabara", de autoria de Tatiana Fernandes Dias Da Silva, faz uma análise do Termo de Ajustamento de Conduta como instrumento extrajudicial de pacificação de conflitos ambientais, com ênfase naqueles firmados com o objetivo de auxiliar no processo de despoluição da Baía de Guanabara, localizada no Estado do Rio de Janeiro, com vistas aos Jogos Olímpicos de 2016.

O segundo, de autoria de Marcelo Dos Santos Garcia Santana e Eraldo Jose Brandão, intitulado "A inobservância dos princípios da ecoeficiência e da responsabilidade

compartilhada: estudo de caso do descarte dos extintores veiculares à luz da Política Nacional de Resíduos Sólidos", tem por objeto a análise da destinação do descarte dos extintores veiculares BC e ABC, conforme previsão da Resolução CONTRAN n. 157/2004, que parece violar os princípios mais elementares da Política Nacional de Resíduos Sólidos, pois contraria o que preceitua o Princípio da Responsabilidade Compartilhada pelo Ciclo de Vida dos Produtos, onde se prevê a necessidade de implementação de políticas destinadas à minimizar o volume dos resíduos sólidos e rejeitos gerados, e o Princípio da Ecoeficiência, que informa ser imprescindível a utilização de técnicas e métodos que não onerem a qualidade de vida e o meio ambiente e na redução do impacto ambiental causado pelo consumo.

Na sequência, o artigo, "A Reserva Indígena Raposa Serra do Sol: direito ao desenvolvimento sustentável dos indígenas versus direito de exploração da atividade econômica dos rizicultores", escrito por Elaine Freitas Fernandes Ferreira, demonstra que os povos indígenas sofrem com invasões a suas terras, intensificadas pela atividade econômica exploratória e pela omissão do Estado. Assim, embora com a demarcação reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, a Reserva Indígena Raposa Serra do Sol sofreu com a maciça exploração da rizicultura, desrespeitando direitos constitucionais garantidos dessa comunidade.

De autoria de Antônio Carlos Efig e Francisca Edineusa Pamplona, o quarto trabalho - "A tutela legal do cidadão vulnerável e políticas públicas voltadas ao desenvolvimento sustentável"- aborda a proteção legal dos cidadãos consumidores vulneráveis e as relações jurídicas de consumo estabelecidas nas sociedades contemporâneas, bem como a implementação de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento sustentável por meio da atuação dos agentes estatais e da sociedade civil organizada.

O quinto artigo "Aspectos jurídicos do pagamento por serviços ambientais no Brasil", apresentado por Mariana Gomes Welter e Patrícia Campolina Vilas Boas, analisa os conceitos disponíveis e os principais objetivos do instituto denominado Pagamento por Serviços Ambientais PSA ou Ecosistêmicos, partindo da análise das normas existentes, como o novo Código Florestal e do mapeamento dos principais projetos de lei apresentados na Câmara dos Deputados e no Senado, que versem sobre o tema e conseqüentemente fomentam na seara ambiental o princípio do protetor-recebedor.

Posteriormente, intitulado "Desenvolvimento, intervenção do Estado, normalização e fracasso", o estudo desenvolvido por Pedro Miron de Vasconcelos Dias Neto e Andre Studart Leitão aborda que a garantia do pleno exercício e do progressivo reforço do direito ao

desenvolvimento exige a intervenção do Estado como mediador e normalizador da atividade econômica e das relações jurídicas, em especial na seara ambiental.

Com o tema "Ecodesenvolvimento: uma abordagem sob o contributo de Ignacy Sachs", o sétimo artigo escrito por Daiana Felix de Oliveira e Luciana de Vasconcelos Gomes Monteiro traz interessante análise da temática a partir do livro autobiográfico de Sachs "A terceira Margem: em busca do ecodesenvolvimento". Ao dispor de sutis apontamentos sobre o ecodesenvolvimento, o artigo desperta para uma realidade que requer planejamento, bem como, responsabilidade para com o fator desenvolvimento (econômico, social, político, cultural), enquanto atributo essencial para a compreensão de um desenvolvimento sustentável.

A partir de inédita abordagem, Orides Mezzaroba e José Fernando Vidal De Souza propõem, em seu artigo "O saber ambiental x positivismo jurídico: desafios e perspectivas para a construção de novos paradigmas", examinar o papel do positivismo jurídico na realidade brasileira e o seu confronto com as questões ambientais. Por primeiro, vê-se que o direito positivo atende plenamente aos anseios epistemológicos da ciência moderna à medida que ordena a dicotomia Estado/sociedade civil, mediante a prática econômica capitalista globalizada. De outro lado, no entanto, a complexidade ambiental faz surgir as dicotomias e exige uma resposta que não se satisfaz com as explicações do positivismo jurídico, pois o seu objeto é conglobante e identifica o ser no mundo e não o toma como a ideia de uno, individual ou absoluto.

O nono trabalho que a presente obra foi desenvolvido por Luiz Otávio da Silva e Valmir César Pozzetti, sob o título "O uso dos tributos para a proteção do meio ambiente", os referidos autores propõe uma análise da política tributária como instrumento estatal de controle das atividades econômicas, especialmente àquelas que acabam agredindo o meio ambiente. Assim, dentre os mecanismos que o Estado possui para controlar a economia, destaca-se a imposição tributária que, através do instituto da extrafiscalidade dirige comportamentos e estimula ações; as quais podem ser direcionadas pró meio ambiente e, através destas, manter-se o desenvolvimento econômico, diminuindo os seus impactos negativos sobre os recursos ambientais.

O décimo artigo traz tema atual e preocupante, em especial pela catástrofe ambiental ocorrida na cidade de Mariana, Minas Gerais, com o rompimento de barragem de contenção de rejeitos resultantes da atividade mineradora. Intitulado "Os contrastes da mineração e a busca do desenvolvimento sustentável a partir da implementação de medidas mitigadoras e de práticas voluntárias", o estudo realizado por Romeu Faria Thomé da Silva e Vinicius Diniz e Almeida Ramos tem por objetivo apontar os contrastes da mineração, atividade que, se por

um lado propicia inúmeros benefícios econômicos e sociais ao País, também acarreta impactos negativos ao meio ambiente e às comunidades direta ou indiretamente afetadas. Avalia-se, em especial, o licenciamento ambiental como instrumento hábil a minimizar os efeitos indesejados da exploração mineral, com destaque para as medidas mitigadoras e compensatórias impostas aos empreendimentos que buscam a regularização socioambiental.

O livro se encerra com o artigo "Reflexos da sustentabilidade e da solidariedade ambiental: desenvolvimento e soberania estatal em jogo", de autoria Artur Amaral Gomes, que a partir de sua análise, identifica a crise ecológica como problemática que assola todo o planeta, razão pela qual evidencia a existência de uma espécie de solidariedade que não pode ser afastada, a solidariedade ambiental. Como consequência desta, é evidente que o passo inicial para o lançamento de quaisquer diretrizes ambientais é o estabelecimento de uma cooperação internacional entre Estados.

Como se observa, o presente livro propõe uma grande reflexão sobre a relação entre atividade econômica, meio ambiente e o papel do Direito.

De fato, o desenvolvimento sustentável somente será possível a partir de um planejamento juspolítico que atenda, de um lado, as demandas socioeconômicas e, de outro, na mesma importância, a preservação e recuperação de bens ambientais imprescindíveis para a manutenção de ecossistemas fundamentais para a vida humana, da fauna e flora.

Desejamos, pois, boa leitura a todos!

Prof. Dr. Elcio Nacur Rezende

Prof. Dr. José Fernando Vidal De Souza

Prof. Dr. Lucas De Souza Lehfeld

O USO DOS TRIBUTOS PARA A PROTEÇÃO DO MEIO AMBIENTE

USE OF TAXES IN ENVIRONMENTAL PROTECTION

**Luiz Otávio da Silva
Valmir César Pozzetti**

Resumo

O meio ambiente ecologicamente equilibrado é condição essencial à sadia qualidade de vida e sua preservação é, hoje, preocupação de todas as Nações; pois não se quer frear o desenvolvimento econômico, mas as agressões que os homens, ao longo do tempo vem cometendo contra a natureza, de forma indiscriminada, estão gerando inúmeras catástrofes ambientais, às quais o homem não consegue controlar. Logo, é preciso retomar os critérios de utilização dos bens ambientais, preservando-os para as presentes e futuras gerações. Nesse sentido, muitos são os esforços que estão sendo envidados pela comunidade internacional, para fomentar e/ou estimular as iniciativas de uso racional e equilibrado dos recursos naturais; quer seja preservando-os, quer seja reciclando-os, quer seja através da reengenharia ou utilização de tecnologias limpas. Desta forma, os esforços devem ser de todos e o Estado, no seu Poder/Dever de proteção, tem um papel fundamental; pois incumbe-lhe o papel de permitir, controlar e regular as atividades econômicas e, ao mesmo tempo, agir como interventor dos interesses coletivos; dentre os quais está a proteção do meio ambiente. Assim, dentre os mecanismos que o Estado possui para controlar a economia, destaca-se a imposição tributária que, através do instituto da extrafiscalidade dirige comportamentos e estimula ações; as quais podem ser direcionadas pró meio ambiente e, através destas, manter-se o desenvolvimento econômico, diminuindo os seus impactos negativos sobre o meio ambiente. Logo, o objetivo deste estudo é o de analisar de que forma o Estado, no seu Poder de Tributar, pode contribuir para minimizar as emissões de poluentes, reduzindo os impactos na natureza e, ao mesmo tempo, alavancando o crescimento econômico. A Metodologia utilizada na presente pesquisa, quanto aos meios, é a da pesquisa bibliográfica, com análise da doutrina, legislação e jurisprudência e, quanto aos fins, é a da pesquisa qualitativa.

Palavras-chave: Tributos, Meio ambiente, Extrafiscalidade

Abstract/Resumen/Résumé

The ecologically balanced environment is essential to the healthy quality of life and its preservation is, today, the interests of all Nations; because you don't want to stop economic development, but the attacks the men, over time comes to commit against nature, indiscriminately, are generating countless Enviro catástrofes environment, to which the man cannot control. It is necessary to use with resume the criteria for use of environmental goods, preserving them for the present and future generations. In this sense, many are the efforts that are being undertaken by the international community, to foster and/or stimulate the initiatives

of rational and balanced use of natural resources; whether it's preserving them, whether it is recycling them, whether through reengineering or use of clean technologies. In this way, efforts must be to all and the State, at its power/duty to of protection, has a major role; because it is for her the role of enabling, controlling and regulating economic activities and, at the same time, acting as Intervenor collective interests; among them is the protection of the environment. Thus, one of the mechanisms that the State has to control the economy, tax enforcement, through the Institute of extrafiscalidade driving behaviors and stimulates actions; which may be directed pro environment and, through these, keep economic development, decreasing the negative impacts on the environment. So the aim of this study is to analyze how the State, at its power to tax, can contribute to minimize pollutant emissions, reducing the impacts on nature and, at the same time, boosting economic growth. The methodology used in this research, as to the means, the bibliographical research, with analysis of the doctrine, legislation and jurisprudence and the purposes, it is the qualitative research.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Taxes, Environment, Extrafiscality

INTRODUÇÃO

O desenvolvimento tecnológico tem se mostrado constante no mundo moderno. A iniciativa privada oferece a cada dia, novos bens de consumo que, criam novas necessidades ao consumidor que se vê tentado a adquirir as novidades de consumo. Entretanto, a fonte para a produção desses bens de consumo, encontra-se na natureza e o homem não tem tido o cuidado de retirá-las com sustentabilidade, provocando desequilíbrio e gerando inúmeras consequências naturais, tais como secas, catástrofes, enchentes, furacões, etc...

Essas catástrofes, tem impellido as Nações que compõem o planeta, a promoverem medidas internas para mudar o quadro caótico em que se encontra o planeta.

Nesse sentido, diversas ações estão sendo empreendidas para buscar salvar o planeta permitindo que aqueles que o habitam tenham vida saudável, em conformidade como o que dispõe a constituição da República Federativa do Brasil, em seu artigo 225.

Desta forma, a problemática que se levanta é: de que forma, através da tributação, o Estado pode, sem frear o desenvolvimento econômico, promover vida saudável no planeta, estabelecendo o uso adequado de bens ambientais primários ?

O Poder Público tem o dever constitucional de adotar medidas para a proteção do meio ambiente, as quais, se descumpridas, podem gerar responsabilização.

As atividades econômicas geram, com diferentes intensidades, impactos sobre o meio ambiente. Para minimizar os efeitos desses impactos sobre o bem-estar humano, o Estado deve agir, através de políticas públicas, quer de repressão ou de incentivo. Dentre esses instrumentos, há que se levar em consideração a incidência da tributação nas políticas direcionadas à gestão do meio ambiente.

Via de regra, o tributo é utilizado como fonte de recursos para custeio de atividades governamentais (tributação fiscal). Contudo, existe a possibilidade de os tributos serem utilizados para orientar a atuação dos contribuintes para setores mais produtivos e/ou mais adequados ao interesse público (tributação extrafiscal).

Nessa segunda face da tributação reside a possibilidade do exercício da tributação extrafiscal, com o objetivo de mudar o comportamento humano em relação ao trato com o meio ambiente, incentivando a preservação e o cuidado com as questões ambientais.

Dessa forma, a presente pesquisa se justifica porque se presta a analisar quais as espécies tributárias poderão ser utilizadas a favor do meio ambiente, com o emprego da extrafiscalidade, conciliando o desenvolvimento econômico e a defesa do meio ambiente, ou seja, um equilíbrio entre interesse econômico e ambiental.

Considerando o valor constitucional a que foi prestigiado o meio ambiente, a tributação ambiental indutora, é um dos instrumentos fundamentais para se alcançar o desenvolvimento sustentável para as presentes e futuras gerações.

Dessa forma, o objetivo desta pesquisa é fazer uma análise da legislação tributária brasileira e verificar quais tributos podem ser utilizados, de forma extrafiscal, para auxiliar na sustentabilidade ambiental.

A metodologia utilizada nesta pesquisa é a do método dedutivo e, quanto aos meios a pesquisa é bibliográfica com uso da doutrina, legislação e jurisprudência e, quanto aos fins, a pesquisa é qualitativa.

1. TRIBUTOS

A imposição tributária não é um instituto recente : os povos antigos já a utilizavam como forma de o dominador se impor sobre o dominado e, em outras épocas, como forma de comprar a proteção de quem a podia dar.

Nos Estados modernos, o Estado passou a desempenhar o papel do soberano que oferece proteção, paz, saúde, lazer, educação, dentre outras atividades. Para desenvolver tais atividades o Estado precisa de recursos e busca-o através da imposição tributária de seus nacionais.

No Estado brasileiro, é a Constituição Federal de 1.988 que estabelece as Competências Tributárias, as limitações ao Poder de Tributar que o Estado possui, bem como forma como serão realizadas as repartições das receitas tributárias entre os entes federados.

A outorga de competência se dá para que os entes políticos obtenham receita através da instituição de impostos (arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156), de taxas (arts. 145, II, e 150, V), de contribuições de melhoria (art. 145, III), de empréstimos compulsórios (art. 148) e de contribuições especiais (arts. 149 e 195). Em todas as normas ali existentes, verifica-se que estamos cuidando de obrigações devidas pelo contribuinte, em dinheiro; tanto que há diversas referências à base de cálculo e à alíquota, bem como à distribuição de receitas e reserva de percentuais do seu produto para aplicação em tais ou quais áreas.

Tributa-se porque há a necessidade de recursos para manter as atividades a cargo do Poder Público ou, ao menos, atividades que são do interesse público, ainda que desenvolvidas por outros entes.

Neste sentido, o Código Tributário Nacional – CTN – recepcionado pela Constituição Federal como Lei Complementar, assim definiu tributo :

“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A obrigação que não seja pecuniária, como a de prestar serviço militar obrigatório, de trabalhar no Tribunal do Júri ou nas eleições, não constitui tributo. Mesmo aquelas obrigações relacionadas com a tributação e, inclusive, alcançadas pela denominação de obrigações tributárias, mas que sejam de fazer, não fazer ou de tolerar, como as obrigações acessórias de prestar Declaração de Ajuste do Imposto de Renda, de não proceder ao transporte de mercadoria desacompanhada de nota e de admitir a presença de auditor fiscal e a análise dos livros fiscais, não se confundem com a obrigação de pagar tributo.

Por outro lado, o fato de se estar diante de obrigação pecuniária estabelecida em lei, não revela, por si só, sua natureza tributária, pois esta pressupõe que não haja qualquer concorrência da vontade do contribuinte, ou seja, que se qualifique como receita pública compulsória.

O caráter compulsório do tributo fica evidente na medida em que a Constituição coloca a lei, que a todos obriga, como fonte da obrigação tributária. De fato, o art. 150, I, da Constituição Federal exige que a instituição e a majoração dos tributos sejam estabelecidas por lei, o que revela a sua natureza compulsória de obrigação *ex lege*, marcada pela generalidade e cogência, independente da concorrência da vontade do sujeito passivo quanto à constituição da relação jurídica.

A adequada consideração do traço da compulsoriedade faz com que não se caracterizem como tributárias as receitas patrimoniais relativas ao uso ou à exploração de bens públicos em caráter privado (taxa de ocupação de terreno de marinha e compensação financeira pela exploração de recursos minerais), porquanto, nestes casos, não há compulsoriedade na constituição do vínculo, mas adesão a um regime remuneratório.

As diversas espécies tributárias não guardam nenhuma relação com o cometimento de ilícitos pelos contribuintes. Daí se extrai, pois, a noção de que tributo não constitui sanção de ato ilícito.

Por isso, não há que se confundir o tributo, em si, com a receita, também derivada e compulsória, que são as multas por prática de ato ilícito, fundadas no poder de punir, e não no poder fiscal. Isso sem prejuízo de que as multas, pelo descumprimento da legislação tributária, embora não constituindo tributos, sejam consideradas, por dispositivo expresso do CTN, obrigação tributária principal, ao lado do tributo; isso para que sejam submetidos,

tanto o tributo, como as multas tributárias, ao mesmo regime de constituição, lançamento administrativo, inscrição em dívida ativa e execução.

O tributo não é sanção de ato ilícito e, portanto, não poderá o legislador colocar, abstratamente, o ilícito como gerador da obrigação tributária ou dimensionar o montante devido tendo como critério a ilicitude (*e.g.*, definir alíquota maior para o IR relativamente à renda advinda do jogo do bicho).

Entretanto, a ilicitude subjacente é irrelevante. A aquisição de renda e a promoção da circulação de mercadorias, *e.g.*, são, abstratamente consideradas, fatos lícitos e passíveis de serem tributados. Se a renda foi adquirida de modo ilegal ou se a mercadoria não poderia ser vendida no País, são fatos que desbordam da questão tributária, são ilicitudes subjacentes que não afastam a tributação.

Cabe, porém, ressaltar que o art. 3º do CTN, ao se referir à instituição por lei, refere-se a um requisito de validade e não de existência do tributo. Requisito de existência do tributo é a compulsoriedade.

A exigência de lei, tipificada pelo art. 150, I, da CF, constitui limitação constitucional à instituição de tributos. Instituído tributo sem lei, será inconstitucional a norma infralegal instituidora e, portanto, inválida, restando sem sustentação a sua cobrança.

A referência feita pelo art. 3º do CTN à cobrança mediante atividade administrativa plenamente vinculada e a previsão do art. 119 do CTN no sentido de que apenas Pessoas Jurídicas de Direito Público podem figurar como sujeito ativo da obrigação tributária, justifica-se em face da natureza da atividade tributária, que envolve fiscalização, imposição de multas e restrição a direitos. Assim, somente mediante atividade administrativa pode ser exigido o pagamento do tributo.

A plena vinculação a que se refere o art. 3º do CTN tem, ainda, outra implicação : ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa tem o dever de apurá-lo, de constituir o crédito tributário, através do lançamento, e de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte.

Não há que se dizer, por certo, que inexistem juízos de oportunidade e de conveniência, o que se impõe em face de limitações quanto à capacidade de trabalho, a exigir que se estabeleçam prioridades, e à análise custo-benefício, tudo a ser disciplinado normativamente, como é o caso das leis que dispensam a inscrição e o ajuizamento de débitos de pequeno valor.

Dessa forma, o art. 141 do CTN estabelece que o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou se extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos no Código, fora dos quais não podem ser dispensadas a sua efetivação e as respectivas garantias, sob pena de responsabilidade funcional.

Mas o conceito trazido pelo CTN não faz referência à condição de receita pública que é inerente ao tributo, receita esta que pode ser destinada ao próprio ente tributante ou a terceiros, pessoas de direito público ou mesmo de direito privado, desde que sem fins lucrativos, que exerçam atividade do interesse público, como é o caso dos sindicatos (art. 8º, IV, da CF) e dos entes sociais autônomos (art. 240 da CF).

É por esta característica que se afasta a natureza tributária da contribuição ao FGTS que, implicando depósito em conta vinculada em nome do empregado, caracteriza-se como vantagem trabalhista.

Verificados tais traços, estaremos, necessariamente, diante de um tributo, o que atrai a incidência do regime jurídico-tributário e, com isso, implica submissão às limitações constitucionais ao Poder de Tributar e às normas gerais de direito tributário.

1.1 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Diante dos elementos do tributo, apresentado pelo artigo 3º do CTN, a Constituição Federal/88, tipificou como espécies tributárias, apenas três :

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Entretanto, diante da especificidade e coerção que o Estado exerce, com seu Poder de Império, ao impor ao contribuinte exações compulsórias, a doutrina vem advogando a tese de que há mais duas espécies tributárias (empréstimo compulsório e contribuições especiais) que não estão tipificadas como tributo, mas que possuem a conotação de tributo, com todas as características destes.

Neste sentido é o voto do Min. MOREIRA ALVES, proferido quando do julgamento do RE 146.733-9/SP, em que se discutiu a constitucionalidade da contribuição

social sobre o lucro instituída pela Lei 7.689/88, optando pela classificação quinquipartida, afirmando:

De efeito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. (RE 146.733-9/SP. Rel. Min. Moreira Alves)

Em vista do exposto, pode-se afirmar que, atualmente, as contribuições e os empréstimos compulsórios constituem espécies tributárias autônomas, não configurando simples impostos com destinação ou impostos restituíveis como impropriamente se chegou a referir anteriormente à CF/88. Aliás, impostos nem admitem destinação específica, não sendo também passíveis de restituição.

Assim, é preciso ter cautela quanto ao art. 5º do CTN, que só refere três espécies tributárias, dispondo:

Art. 5º. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Muito embora a CF/88 também tipifica somente três espécies tributárias, não podemos olvidar que a doutrina e jurisprudências vem dialogando e levantando novas teses a respeito do número de espécies tributárias.

1.1.1 IMPOSTOS

É dever fundamental do cidadão contribuir para as despesas públicas, sendo que o principal critério para a distribuição do ônus tributário, inspirado na ideia de justiça distributiva, é a capacidade contributiva.

Isso ocorre, essencialmente, através do pagamento de impostos, tributos que incidem, necessariamente, sobre revelações de riqueza do contribuinte. Nesse sentido, são as normas de competência dos artigos 153, 155 e 156 da Carta Magna, que indicam bases econômicas relacionadas exclusivamente aos contribuintes, como a aquisição de renda, a circulação de mercadorias, a propriedade predial e territorial urban, etc...

Os fatos geradores de impostos, pois, serão situações relacionadas ao contribuinte, e não ao Estado; ou seja, fatos geradores não vinculados a qualquer atividade do Estado. Como decorrência, o montante devido terá de ser dimensionado, necessariamente, com

referência a tais riquezas. Assim é que, tributada a propriedade, a base de cálculo é o seu valor venal; tributada a circulação de mercadorias, a base de cálculo é o valor da operação.

De outro lado, os impostos são tributos cujo produto não pode ser previamente afetado a determinado órgão, fundo ou despesa, nos termos do art. 167, IV, da CF; salvo as exceções expressas na própria Constituição, como a necessária aplicação de percentuais em atividades voltadas aos serviços de saúde e à educação e a possibilidade de afetação à administração tributária.

Neste sentido, Pozzetti (2012, p. 285) nos esclarece que :

Ao analisarmos as espécies tributárias, no intuito de verificar a possibilidade de um imposto ambiental, nos deparamos com o texto constitucional de 1988 que, em seu artigo 167 estabelece que : IV : “São vedados : a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado pelo art. 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º., bem assim o disposto no § 4º. deste artigo.

Corroborando o mesmo entendimento, Rocha, citado por Moraes (1.998, p.236) informa que “no âmbito do Direito Financeiro o imposto é o tributo que o Estado percebe a fim de atender de modo global às necessidades gerais da administração pública”.

Nesta mesma linha de raciocínio, Scherkerkewitz, citado por Ramos Filho (1.998, p.236) esclarece que :

A receita de impostos não pode estar vinculada a qualquer item do orçamento, ou seja, não se pode cobrar impostos para melhorar o sistema educacional, ou consertar estradas. Em casos como tais, por vias oblíquas, estar-se-á instituindo um tributo vinculado a uma atuação estatal, fato proibido pela nossa Constituição federal

Segundo Pozzetti (2012, p. 285) “o imposto é de fato, uma rigorosa cobrança estatal cujo retorno ao indivíduo não está diretamente envolvido com ele”.

Nos impostos, o indivíduo paga ao Estado não porque recebeu diretamente, em razão do que pagou, qualquer serviço, mas sim porque tem o dever de contribuir para as despesas de interesse geral. É beneficiado, sim, como membro da comunidade que recebe os serviços públicos, mas não há nenhuma relação direta entre o que pagou e os serviços que recebeu. É o caso da educação pública : enquanto uns pagam, por exemplo, o imposto de renda, outros usufruem do ensino gratuito nas universidades públicas.

Diante de todo o exposto, podemos dizer que o imposto é a prestação pecuniária que não seja condicionada por uma prestação administrativa particular concreta, que ingressa sempre a título definitivo, com o fim de atender às necessidades gerais.

Explicando melhor, o imposto sobre circulação de mercadoria e serviços (ICMS) é imposto porque o fato gerador da respectiva obrigação tributária é a operação de circulação de mercadorias realizada por comerciante (pressuposto de fato que não indica atividade do Estado referida ao contribuinte).

Portanto, concluí-se que, no Brasil, em matéria de Meio Ambiente não é possível o estabelecimento de impostos diretos; mas, dada a natureza das espécies tributárias, é possível a inclusão do tema Ecológico no campo do Direito Tributário, com o fim de sistematizar a tributação ambiental através da tributação extrafiscal, ou seja, através da tributação indireta.

A fiscalidade no Brasil reflete a forma do Estado Federal desenhada na Constituição, segundo a qual, a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal (art. 1º), caracterizando assim que, além da União Federal, os demais entes políticos citados detêm o poder de decretar tributos necessários ao custeio dos respectivos serviços públicos e atribuições constitucionais.

Com isso entende-se que, no Brasil, através do Sistema Tributário Nacional (Título VI, capítulo I da Constituição) há uma partilha constitucional de rendas (arts. 145, 153, 154, 155 e 156) que corresponde à divisão constitucional de competências político-administrativas entre a União (art. 21), os Estados (art. 25), o Distrito Federal (art. 32) e os Municípios (art. 30).

O artigo 16 do Código Tributário Nacional dispõe que o “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Então esse artigo possibilita que os impostos indiretos sobre a produção e o consumo possam ser utilizados como instrumentos de tributação ambiental, através de um sistema de gradação de alíquotas, isenções e restituições conforme a natureza dos produtos, ou mercadorias, de sorte a estimular a fabricação de produtos mais eficientes e menos poluidores e desestimular a produção dos que sejam ineficientes e poluidores ou, cujo processo produtivo cause poluição ou que de alguma forma possam significar ameaça ao meio ambiente. Logo, a repercussão dos impostos indiretos permite aos consumidores participar de fato e arcar com a tributação ordinária ou regulatória, corroborando a justiça extrafiscal.

Dentre os impostos de competência da União, instituídos no Art. 153 da Constituição Federal de 1988, três são aqueles que através da tributação indireta podemos direcionar em benefício do meio ambiente : o Imposto sobre Produtos Industrializados, o Imposto Territorial Rural e o Imposto sobre a Renda.

No tocante aos impostos de competência dos Estados e Distrito Federal, destaca-se o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e o IPVA - imposto sobre

propriedade de veículos automotores, como tributos que possuem função extrafiscal, permitindo-se a sua utilização para preservar o meio ambiente, através da incitação do contribuinte.

E em relação aos Municípios, tanto o ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - quanto o IPTU – Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana – permitem a utilização da extrafiscalidade tributária, para incitar comportamentos positivos em relação ao meio ambiente.

Vejam, com mais profundidade a espécie tributária Taxa.

1.1.2 TAXAS

A taxa, diferentemente do imposto, é uma espécie tributária vinculada, onde o produto de sua arrecadação resulta numa contraprestação imediata do Estado.

Conforme CTN (Art . 77) “taxa é a espécie tributária cujo fato gerador é o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”.

O exercício do Poder de Polícia é realizado, e os serviços públicos são prestados porque são atividades do interesse público. Contudo, não há por que toda a sociedade participar do custeio de tais atividades estatais na mesma medida, sendo elas específicas, divisíveis e realizadas diretamente em face ou para determinado contribuinte que a provoca ou demanda.

Daí a outorga de competência para a instituição de tributo que atribua o custeio de tais atividades específicas e divisíveis às pessoas às quais dizem respeito, conforme o custo individual do serviço que lhes foi prestado ou fiscalização a que foram submetidas, com inspiração na ideia de justiça comutativa.

O art. 145, II, da CF tem o efeito de autorizar o legislador a vincular a tais atividades do Poder Público o surgimento de obrigação tributária. Assim, as taxas são tributos que têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Pressupõe, pois, atuação administrativa do Estado, diretamente relacionada ao contribuinte, indicada pelo legislador como fato gerador da obrigação tributária.

Efetivamente, cada ente federado tem competência para cobrar taxas pelos serviços que preste ou pelo poder de polícia que exerça no desempenho da sua competência política-administrativa. Note-se que o art. 145 da CF fala da cobrança de taxas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições. Mas não podem cobrar taxa relativamente a serviços que a CF diz serem públicos e gratuitos, como os de saúde e de educação. Daí o advento da Súmula Vinculante 12: “A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal”.

O montante cobrado a título de taxa, diferentemente do que acontece com os impostos, não pode variar senão em função do custo da atividade estatal. O produto da taxa visa a custear a atividade estatal, não podendo ter destinação desvinculada da mesma. De fato, sendo as taxas cobradas em razão de um serviço ou do exercício do poder de polícia, está clara a intenção do Constituinte no sentido de que tal implique o custeio de tais atividades estatais.

As taxas, diferentemente dos impostos, são tributos com finalidade específica a determinar o destino do seu produto. Não se lhes aplica o art. 167, IV, da CF; pelo contrário, a destinação ao custeio da atividade que lhe enseja a cobrança é essencial, podendo estar explicitamente determinada na lei instituidora. Ainda que não haja a vinculação expressa do produto da arrecadação, será ela presumida.

O que não se pode admitir, pois revelaria a extrapolação da norma constitucional de competência, é a determinação legal de aplicação em outra atividade ou em benefício de terceiros. Nas taxas, pois, há dupla vinculação: o fato gerador é vinculado à atividade estatal e, também, necessariamente, o produto da arrecadação terá de ser vinculado à atividade que justifica a instituição do tributo. O STF, aliás, já decidiu que “a vinculação das taxas judiciárias e dos emolumentos a entidades privadas ou mesmo a serviços públicos diversos daqueles a que tais recursos se destinam subverte a finalidade institucional do tributo”.

Desta forma, como incitação à proteção ambiental, poderíamos ter a cobrança de uma taxa para a execução de um determinado ato. É o que ocorre, por exemplo, nas taxas que se paga para a obtenção de licenciamento ambiental : alguém que deseja exercer uma atividade econômica que pode gerar danos ao meio ambiente, paga esta taxa para ser fiscalizado pelo Estado (que verificará a conformidade ambiental), para obter a licença para funcionar.

Um outro exemplo é o caso pretérito, que aconteceu com a instituição da TFA – Taxa de Fiscalização Ambiental, introduzida pelo IBAMA – Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e Recursos Renováveis, no início do ano de 2000 : o IBAMA emitiu cobrança de taxas às Panificadoras que utilizavam lenha em seus fornos. Perfeitamente possível esta taxação; entretanto, o IBAMA também taxou irregularmente várias outras empresas que não provocavam danos ao meio ambiente e a taxa acabou sendo julgada inconstitucional.

A questão da introdução de taxas ambientais é muito perigosa, pois se a Lei que a instituir deixar lacunas, aquele que provoca o dano, ou a sociedade em si, passa a acreditar que se está pagando para poluir.

1.1.3 CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA

A Contribuição de Melhoria, diferentemente do imposto, é um tributo vinculado que tem por fato gerador a valorização imobiliária decorrente de obra pública, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resulta para cada imóvel beneficiado.

A Contribuição de Melhoria é um tributo de competência comum e os entes federados podem cobrá-la, quando constroem obras públicas que traga por consequência a valorização do imóvel particular, em decorrência dessa obra.

Então, se o município resolve construir uma rede de esgoto para um determinado Condomínio Residencial, ele cobra uma taxa de contribuição de melhoria, pois o imóvel daquelas pessoas estará mais valorizado do que o daquelas pessoas que moram em um Condomínio que não tem rede de esgotos.

Segundo Pozzetti (2012, p. 287) :

Realizada a obra pública que implique particular enriquecimento de determinados contribuintes, podem estes ser chamados ao seu custeio em função de tal situação peculiar que os distingue. Efetivamente, havendo benefício direto para algumas pessoas, é razoável que o seu custeio não se dê por toda a sociedade igualmente, mas, especialmente, por aqueles a quem a obra aproveite.

O STF tem o entendimento de que a melhoria a que se refere o art. 145, III, da CF é, necessariamente, a valorização imobiliária.

Pressupondo tanto a atividade do Estado (realização de obra pública), como o enriquecimento do contribuinte (valorização imobiliária), as contribuições de melhoria apresentam-se como tributos com fato gerador misto. Se a valorização do bem, decorrer de uma melhoria ambiental, advinda de obra pública, é possível utilizar esse tributo com cunho ambiental.

Seu produto, por sua vez, é destinado a fazer frente ao custo da obra, como já decorria, aliás, expressamente, da redação do art. 81 do CTN:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Os limites individual e total decorrem da própria natureza do tributo. Além da valorização imobiliária, o proprietário do imóvel situado na zona de influência não se distingue dos demais contribuintes, não se justificando que dele se exija valor superior. Além do custo da obra, nenhuma receita se justifica.

Assim, da análise da espécie tributária “contribuição de melhoria”, temos que se o Estado realizar qualquer obra que se preste a proteger o meio ambiente, a melhorar a qualidade de vida ou a recuperar áreas degradadas, e se estas obras ocasionarem a valorização de imóvel de particular, ele poderá cobrar a Contribuição de melhoria.

Assim, por exemplo, a obra de despoluição e arborização das margens do Rio Tietê, na grande São Paulo, por exemplo, irá melhorar a qualidade de vida das pessoas que possuem imóveis nas suas imediações e esses imóveis serão valorizados, vez que a pretérita área fétida, agora se tornou área agradável e traz qualidade de vida aos proprietários dos imóveis circunvizinhos, valorizando os imóveis ali existentes, sendo possível, ao Estado, cobrar a contribuição de melhoria.

Vê-se, então, que a espécie tributária, contribuição de melhoria, pode ser utilizada como um tributo incitativo à sustentabilidade ambiental, principalmente nos centros urbanos, onde a vegetação e reservas naturais estão desaparecendo, em virtude da ação predatória do homem.

1.1.3 EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

Os empréstimos compulsórios são tributos cujo critério de validação constitucional está na finalidade: gerar recursos para fazer frente a uma situação de calamidade ou guerra externa ou para investimento nacional relevante e urgente, conforme se extrai do art. 148 da CF.

O tipo de fato gerador não é especificado pelo texto constitucional, podendo ser vinculado ou não vinculado. Assim, *e.g.*, tanto o consumo de energia elétrica ou a propriedade de aeronave ou embarcação, quanto o serviço de dedetização obrigatória que vise minorar ou erradicar a propagação de epidemia podem se constituir em fatos geradores do empréstimo compulsório.

Mas o traço efetivamente peculiar e exclusivo dos empréstimos compulsórios é a promessa de devolução, uma vez que sua tipificação é a de “empréstimo”.

Quando do pagamento do empréstimo compulsório, incide a norma que, prevendo a sua restituição, gera direito subjetivo do contribuinte a tal prestação futura. Uma nova lei não pode suprimir esse direito, sob pena de ofensa ao art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, que garante o “direito adquirido”, o qual a nova lei não o prejudicará.

Assim, a restituição desse empréstimo deve ser em moeda. Isso, porque, conforme já decidiu o STF, “utilizando-se, para definir o instituto de Direito Público, do termo empréstimo [...], a Constituição vinculou o legislador à essencialidade da restituição na

mesma espécie, seja por força do princípio explícito do art. 110 do CTN, ou seja, porque a identidade do objeto das prestações recíprocas é indissociável da significação jurídica e vulgar do vocábulo [...]”.

Cabe destacar, ainda, que a instituição de empréstimos compulsórios, diferentemente da generalidade dos tributos, depende, sempre, de lei complementar (art. 148 da CF).

Neste sentido, é importante destacar que o empréstimo compulsório poderá ser utilizado pelo Estado, para fazer frente a despesas emergenciais, onde o Estado busca recursos do particular para minimizar a crise que se lhe apresenta.

O Brasil já utilizou-se desse recurso, no pretérito, quando houve a crise mundial do petróleo e o seu preço subiu muito no mercado internacional. Para poder manter a oferta da energia no país, foi necessário instituir o empréstimo compulsório sobre os combustíveis, o que elevou o seu preço e, ao mesmo tempo, fez frear o consumo (em virtude do aumento do preço) e o mercado interno não ficou desabastecido, em razão das reservas monetárias oriundas desse empréstimo, que permitiram adquirir o produto no mercado externo.

Dessa forma, o Estado brasileiro pode lançar mão desse instituto jurídico, o empréstimo compulsório, para buscar medidas alternativas de produção de energia limpa, por exemplo. Como a crise ambiental se agrava dia a dia e a produção de energia é um requisito ao desenvolvimento econômico, investir em pesquisas para desenvolver energia limpa se faz urgente e necessário; podendo a União, utilizar-se do Empréstimo Compulsório, para investir em pesquisas para obter tecnologias de energia limpa e diminuir/reduzir ou eliminar as fontes de energia poluidoras.

1.1.4 CONTRIBUIÇÕES

Há situações em que o Estado atua relativamente a um determinado grupo de contribuintes. Não se trata de ações gerais, a serem custeadas por impostos, tampouco específicas e divisíveis, a serem custeadas por taxa, mas de ações voltadas a finalidades específicas que se referem a determinados grupos de contribuintes, de modo que se busca, o custeio de determinada atividade, através da imposição de contribuições.

Foi o que ocorreu, por exemplo, com a imposição da CPMF – Contribuição Provisória de Movimentação Financeira, cujo objetivo era o de arrecadar recursos para fazer frente às despesas de saúde, em momento em que o país vivia uma grande crise na gestão e oferta de saúde pública.

Não pressupondo nenhuma atividade direta, específica e divisível, as contribuições não são dimensionadas por critérios comutativos, mas por critérios distributivos, podendo variar conforme a capacidade contributiva de cada um.

Designa-se simplesmente por “contribuições” ou por “contribuições especiais” (para diferenciar das contribuições de melhoria) tal espécie tributária tipificada pelo art. 149 da Constituição. Já as subespécies são definidas em atenção às finalidades que autorizam a sua instituição: a) sociais, b) de intervenção no domínio econômico, c) do interesse de categorias profissionais ou econômicas e d) de iluminação pública.

Não se utiliza atribuir à espécie tributária a denominação de “contribuições parafiscais”, tampouco de “contribuições sociais”. Isso porque a expressão contribuições parafiscais, em desuso, designava as contribuições instituídas em favor de entidades que, embora desempenhassem atividade de interesse público, não compunham a Administração direta.

Chamavam-se parafiscais porque não eram destinadas ao orçamento do ente político. Mas temos, atualmente, tanto contribuições destinadas a outras entidades como destinadas à própria Administração, sem que se possa estabelecer, entre elas, qualquer distinção no que diz respeito à sua natureza ou ao regime jurídico a que se submetem. Ser ou não parafiscal é uma característica acidental, que, normalmente, sequer diz com a finalidade da contribuição, mas com o ente que desempenha a atividade respectiva.

De outro lado, também a locução “contribuições sociais” não se sustenta como designação do gênero contribuições. Isso porque as contribuições ditas sociais constituem subespécie das contribuições do art. 149, configurando-se quando se trate de contribuição voltada especificamente à atuação da União na área social. As contribuições de intervenção no domínio econômico, por exemplo, não são contribuições sociais.

O custeio dentre os integrantes do grupo a que se refere a atividade estatal é característica essencial às contribuições, denominando-se referibilidade. Não pressupõe benefício para o contribuinte, mas que a ele se relacione a atividade enquanto integrante de um determinado grupo. O contribuinte deve fazer parte do grupo, evidenciando-se uma relação de pertinência caracterizadora da referibilidade. Se qualquer pessoa pudesse ser chamada a contribuir, seria um simples imposto afetado a determinada finalidade, o que é vedado pelo art. 167, IV, da CF.

A referibilidade é requisito inerente às contribuições; sejam elas sociais, de interesse das categorias profissionais ou econômicas, de intervenção no domínio econômico ou mesmo de iluminação pública municipal. Assim é que só os médicos podem

ser contribuintes da contribuição ao Conselho Regional de Medicina; só os integrantes da categoria profissional podem ser contribuintes da contribuição ao respectivo sindicato; só os munícipes alcançados pela política de iluminação pública podem ser contribuintes da contribuição de iluminação pública; só as empresas dedicadas a atividades rurais podem ser contribuintes da contribuição ao instituto que promove o cumprimento da função social da propriedade rural; e assim por diante.

Só não haverá propriamente um juízo de referibilidade condicionando a posição de contribuinte para as contribuições sociais de seguridade social, pois o art. 195 da Constituição, ao impor o seu custeio por toda a sociedade, estabeleceu expressamente uma especial solidariedade entre toda a sociedade, forçando, assim, uma referibilidade ampla ou global de tal subespécie.

As contribuições só podem ser instituídas para atender às finalidades previstas no art. 149 e 149-A da Constituição: sociais, de intervenção no domínio econômico, do interesse das categorias profissionais ou econômicas e, ainda, de iluminação pública. A destinação legal a tais finalidades justifica a sua instituição e a destinação efetiva legitima o prosseguimento da sua cobrança, sob pena de se descaracterizar, ao longo do tempo, a respectiva figura tributária, perdendo seu suporte constitucional.

O desvio do produto da arrecadação que implique destinação para finalidade diversa da que justificou a instituição do tributo, pode demonstrar a inexistência, em concreto, da atividade que visa a custear ou sua realização em intensidade desproporcional ao custeio, implicando a invalidade, total ou parcial, originária ou superveniente, da exação.

O legislador não pode alterar a destinação das contribuições, sob pena de retirar-lhes o suporte constitucional que decorre, justamente, da adequação às finalidades previstas no art. 149 e 149-A da Constituição. Não se pode confundir as finalidades que justificam a instituição das contribuições, enquanto critério de validação constitucional de tais tributos (pode-se instituir tributo para determinadas finalidades), com o fato gerador da respectiva obrigação tributária, que é a situação definida em lei como necessária e suficiente ao seu surgimento.

A análise da questão, aliás, fica clara quando verificamos que há várias contribuições previstas na Constituição cuja finalidade é o custeio da seguridade social (finalidade que autoriza sua instituição) e cujos fatos geradores são o pagamento de folha de salários e de remuneração a autônomos, a receita, o lucro.

Os fatos geradores e bases de cálculo das contribuições devem guardar adequação às bases econômicas ou materialidades que a Constituição admite sejam tributadas. O art. 149, § 2º, III, permite que as contribuições sociais e interventivas recaiam sobre “o faturamento, a receita ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro” (alínea a), ressalvando, contudo, que podem ter alíquota específica, ou seja, em valor certo por unidade, tonelada ou volume (alínea b).

O art. 195, I a IV, por sua vez, dispõe especificamente sobre a materialidade das contribuições de seguridade social, devendo-se combiná-lo com o art. 149, § 2º, III, para verificar o que é tributável a tal título.

Dessa forma, o legislador pode, por exemplo, estabelecer a contribuição para iluminação pública, para fazer frente às despesas com tecnologia de energia solar, para obter fonte de energia limpa, a benefício da população, diminuindo o uso de energia fóssil e buscando mecanismos limpos para a iluminação pública. Têm-se que a energia solar é uma energia limpa, que está em harmonia com a sustentabilidade ambiental; podendo essa contribuição ter cunho ambiental.

2 MEIO AMBIENTE

A expressão “meio ambiente” se refere ao espaço, ao âmbito de existência no qual se situam todos os seres e todas as coisas. É um conceito globalizante que abrange todos os elementos orgânicos e inorgânicos. É o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas.

O meio ambiente é um bem jurídico difuso, de objeto indivisível e titulares indeterminados. É um gênero uno, porém dividido em quatro espécies pelo ordenamento jurídico pátrio: natural, artificial, cultural e do trabalho.

O meio ambiente natural ou físico é constituído pelos recursos naturais, como o ar, atmosfera, água, solo, subsolo, fauna, flora e biodiversidade, e pela correlação recíproca de cada um destes elementos com os demais. São elementos naturais que existem independentemente da ação humana, embora possam sofrer a consequência daquela.

O meio ambiente artificial compreende o espaço urbano construído, ou seja, aquele produzido ou alterado pelo ser humano, abrangendo o conjunto de edificações (espaço urbano fechado) e os equipamentos públicos, como ruas, praças, avenidas (espaço urbano aberto). Embora esteja mais relacionado ao conceito de cidade, o conceito de meio ambiente artificial abarca também a zona rural, referindo-se simplesmente aos espaços

habitáveis. Podemos extrair desse aspecto a necessidade de planejamento e ordenamento do território e a avaliação do processo de urbanização, de modo a alcançar o equilíbrio ambiental nas cidades.

O meio ambiente cultural consiste justamente nas intervenções humanas, materiais ou imateriais, que possuem um especial valor cultural, como o patrimônio histórico, artístico, paisagístico, ecológico, científico e turístico.

O meio ambiente do trabalho é o conjunto de fatores que se relacionam às condições do ambiente de trabalho, compreendendo a qualidade do ambiente que o empregado exerce a sua atividade profissional. Desse aspecto, deriva do espaço-meio de desenvolvimento da atividade laboral, como o local hígido, sem periculosidade, com harmonia para o desenvolvimento da produção e respeito à dignidade da pessoa.

O direito ao meio ambiente sadio e equilibrado é uma garantia fundamental de todo ser humano, na medida em que traz uma circunstância essencial ao indivíduo, ou seja, imprescindível para sua existência. Porém, essa noção de essencialidade não deve ficar restrita apenas ao homem, mas também a toda uma coletividade, incluindo nessa, a natureza. Assim, deve ser abandonada a ideia de individualismo que predominava sobre os direitos fundamentais, permitindo a possibilidade de surgimento de uma comunidade com responsabilidade ambiental assentada na participação ativa do cidadão na defesa e proteção do meio ambiente.

3 TRIBUTOS E O MEIO AMBIENTE

Os tributos ambientais ou ecológicos se inserem num contexto de renovação do Direito Tributário, em que novos desafios se impõem à sociedade atual. Um novo equilíbrio de mercado e das leis da oferta e da demanda tornou-se indispensável de modo a conceder mais espaço ao desenvolvimento das atividades ditas limpas, desestimulando-se aquelas prejudiciais ao meio-ambiente.

Em termos de tributação e defesa do meio ambiente, destacam Ribas e Carvalho (2009, p. 186-187):

O tributo ambiental é um instrumento jurídico efetivo para atender a internalização dos custos ambientais. A incorporação direta dos custos ambientais ao preço dos bens, serviços e atividades que os produzem, permite uma integração das políticas econômico-ambientais. A utilização de tributos na defesa do meio ambiente pode provocar estímulos comportamentais na gestão de empresas e no hábito dos consumidores, na medida em que atinge a base do sistema capitalista: o capital. Essa forma de tributação pode desenvolver interesse empresarial na busca por processos industriais não-poluidores ou com níveis reduzidos de emissão de poluentes, ao mesmo tempo que podem implementar uma cultura de conscientização do trabalhador em relação às questões ambientais,

que por sua vez divulgará seus conhecimentos em seu próprio lar e na vizinhança. A tributação ambiental traz em seu bojo uma medida jurídica relevante do Poder Público no sentido de instrumentalizar a tutela ambiental para as gerações presentes e futuras.

A tributação ambientalmente orientada pode ser conceituada conforme Costa (2005, p. 313) como “o emprego de instrumentos tributários para gerar recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental, bem como para orientar o comportamento do contribuinte à proteção do meio ambiente”.

Para tal, lança-me mão da “finalidade extrafiscal dos tributos”, ou seja, aquela orientada para fins outros que não seja a captação de dinheiro para o Erário (finalidade arrecadatória), não se tratando unicamente da instituição de novos tributos, mas, principalmente, da possibilidade de utilizar os tributos já existentes através de uma “aplicação especial”, visando à defesa do meio ambiente, ou sendo, de alguma forma, ambientalmente seletivos.

Nesse sentido, as técnicas utilizadas poderiam ser diversas, como progressividade e diferenciação de alíquotas, adoção de variáveis ambientais no critério de distribuição/repartição entre os entes federativos, bem como a concessão de incentivos fiscais, isenções, deduções, dentre outros.

Devido ao caráter extrafiscal que os tributos podem apresentar, o Estado deliberadamente pode utilizar os instrumentos tributários para alcançar finalidades regulatórias de condutas sociais, em matéria econômica, ambiental, política (administrativa, demográfica, sanitária, cultural) ou social.

Assim, considerando-se a estreita relação entre economia e o meio ambiente, e a possibilidade do Estado atuar, através de instrumentos jurídicos, evitando e sancionando os degradadores ambientais, pretende-se que as políticas públicas atuem prevenindo, direcionando, controlando e estimulando atividades produtivas ambientalmente corretas e ordenadas.

A preocupação com a questão da implementação, no contexto mundial, de uma política de tributação ambiental, restou demonstrada na Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável realizada no Rio de Janeiro em 1992 (ECO-92), onde houve a definição de critérios para que um tributo ambiental seja realmente eficiente. Para atingir essa eficiência, de acordo com Picciaredda & Selicato (1996, p. 32), o tributo deve ter:

a) eficiência ambiental - significando que a imposição tributária efetivamente deve conduzir a resultados positivos do ponto de vista ambiental, sendo eficiente

no plano da prevenção aos danos ambientais e exploração desequilibrada dos recursos naturais, mediante a instituição de tributo assim orientado ou imprimindo-se a tributo já existente esse caráter; b) eficiência econômica - ou seja, possua baixo custo, sendo tributo de baixo impacto econômico, embora condizente aos objetivos de geração de recursos ambientais e/ou orientação do comportamento do contribuinte a adotar uma conduta correta; c) administração barata e simples - isto é, sua exigência deve empreender poucos recursos administrativos para sua apuração, a fim de não onerar a máquina administrativa; d) ausência de efeitos nocivos ao comércio e à competitividade internacional - ou seja, não deve provocar efeitos danosos no ciclo de consumo de forma a repercutir negativamente na economia.

Em sede constitucional, além do art. 225, podemos nos reportar ao no art. 170, onde o constituinte houve por bem inserir uma série de princípios que devem ser observados pela atividade econômica, arrolando, no inciso VI, “a defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”.

Assim sendo, para atingir tal desiderato, pode o legislador valer-se de instrumentos e ferramentas que encontra à disposição, inclusive normas tributárias, para induzir ou inibir comportamentos desejados.

Não podemos nos esquecer que os tributos no Brasil não podem estar vinculados; resta-nos portanto a opção de, no contexto ambiental, utilizarmos os tributos extra-fiscais. Os tributos extra-fiscais, ditos indiretos, que objetivam inibir ou moldar comportamentos, tem representado importante instrumento para a garantia de um desenvolvimento sustentável e da preservação dos recursos naturais.

A utilização dos tributos indiretos como incitação à preservação ambiental nos tem sido de grande valia, pois segundo Hely Lopes Meirelles (1.998, p. 2), “a extrafiscalidade é a utilização do tributo como meio de fomento ou de desestímulo a atividades reputadas convenientes ou inconvenientes à comunidade. É ato de polícia fiscal, isto é, de ação de governo para o atingimento de fins sociais através da maior ou menor imposição tributária”.

No que diz respeito ao bom funcionamento do tributo estadual, a utilização do ICMS para preservação ambiental, o ICMS ecológico instituído por alguns estados da federação (com base no VAF- Valor Adicionado Fiscal, que permite a distribuição de um terço dos recursos a serem repassados para os municípios, com base em critérios ecológicos e sustentabilidade), tem demonstrado que trata-se de uma medida positiva, principalmente em relação à conscientização sobre a conservação ambiental : os municípios já conseguem perceber as unidades de conservação como uma oportunidade de gerar renda, e não como um empecilho ao seu desenvolvimento; pois os recursos advindos do ICMS podem ser muito superior àqueles que adviriam da receita de atividades que poderiam ser nocivas ao meio

ambiente. A perspectiva de ampliar a receita advinda desse imposto estimula os municípios a investirem na conservação.

Convém ressaltar que a tributação ambiental não seria instrumento de punição ao contribuinte, cuja atividade é lícita à luz do comportamento jurídico. Todavia, admitindo-se que certas atividades produtivas causam impacto ao meio ambiente, a tributação ambiental buscaria compor o custo socioambiental daquela atividade com a obtenção de receita precipuamente destinada a corrigir aquela agressão ambiental ao mesmo tempo em que induziria mudanças de comportamento, não só pela determinação do Estado que proíbe, mas pela busca da atividade privada por uma solução mais econômica (reorientação da atividade empresarial) e, também, na reorientação na mudança de comportamento dos consumidores sem consciência das externalidades negativas do processo produtivo de certos produtos ou com costumes mal orientados ambientalmente. (Ferraz, 2005, p. 344).

A princípio, todas as espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria e também as contribuições de intervenção no domínio econômico), a seu modo, podem ser usadas para auxiliar na sustentabilidade ambiental. Contudo, a potencial utilização de todas as espécies de tributos para fins ambientais tem sido amplamente debatida na doutrina, não se constituindo questão pacífica, além de ter sua admissibilidade questionada tanto do ponto de vista econômico, quanto jurídico.

Grandes expoentes do direito tributário, são de entendimento pela possibilidade da tributação ambiental, embora reconheçam a importância do tema “ainda assim, discutem seriamente sobre sua cientificidade e, mesmo quando aceita teoricamente, pouco consenso existe sobre sua atuação prática.” (Oliveira, 2003, p. 286).

Em que pese toda divergência doutrinária e questionamentos quanto ao tema “tributação ambiental”, a tendência é um estreitamento cada vez maior do Direito Ambiental, seus princípios e instrumentos, com os demais ramos do direito, podendo-se até audaciosamente afirmar a tendência de direcionamento destes últimos em relação ao primeiro, inclusive com rompimento de diversos princípios e institutos até então tidos como absolutos devido à necessidade de adequação da “sociedade moderna” aos limites da sustentabilidade, norteados pelo Direito Ambiental.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O reconhecimento do direito ao meio ambiente sadio e equilibrado, enquanto direito fundamental da pessoa humana, elevado a um patamar hierárquico-normativo superior,

convive contemporaneamente com o agravamento dos problemas ambientais e um acentuado déficit na implementação do arcabouço jurídico voltado para a tutela do meio ambiente.

O direito fundamental ao meio ambiente, garantido constitucionalmente, emerge como decorrência do direito à vida, em sua acepção qualidade de vida. Mas a efetividade desse direito depende, muitas vezes, de ações do Poder Público.

Os impactos do desenvolvimento econômico sobre o meio ambiente natural vêm sendo cada vez mais intensos e trazem consigo crescentes riscos para a sustentabilidade ambiental das economias e para a vida em sociedade. Neste sentido perdeu-se a noção de diferença entre crescer e desenvolver : “crescer é ficar maior, ao passo que desenvolver é ficar melhor”.

É necessário que se encontre novas fórmulas, que conciliem o crescimento econômico com justiça social e, em especial, com prudência ecológica. As tendências mais modernas nos levam a implementar, ao lado de instrumentos reguladores, os instrumentos econômicos, que podem e devem ser utilizados como indutores de condutas ambientalmente adequadas e necessitam ser incentivados em todas as esferas.

Os mecanismos fiscais se enquadram no rol dos instrumentos econômicos necessários à concretização de um desenvolvimento que assegure a proteção ao meio ambiente; logo, na extrafiscalidade os tributos deixam de ter uma função meramente de arrecadar dinheiro para o Estado, passando a perseguir também um objetivo social.

Dessa forma, conclui-se que, no Brasil, já temos exemplos positivos de tributação extrafiscal, resta-nos harmonizar as legislações no sentido de que todos os entes federados adotem, em suas constituições e leis orgânicas, as ações já adotadas em alguns Estados e Municípios, os quais estão obtendo resultados positivos em prol do meio ambiente.

Além disso, a criação constitucional de alíquotas seletivas, federal e estadual, para produtos de alta periculosidade e causadores de danos ambientais se faz urgente e necessária, porque só desta forma é que se incentivará a pesquisa e a produção de tecnologias limpas, permitindo ao homem criar uma sociedade mais próspera e feliz para todos, anunciando a nova Declaração Universal dos Direitos do Homem, das Plantas e dos Animais.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, Paulo de Bessa. **Política nacional do meio ambiente: comentários à Lei 6.938, de 31 de agosto de 1981**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2005.

BERNARDI, Renato. **Tributação Ecológica (o uso ambiental da extrafiscalidade e da seletividade tributárias)** Disponível em:

<http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art_srt_arquivo20090318001403.pdf>.

Acesso em 26 jun 2015.

BRASIL. **Código Tributário Nacional. Presidência da República, rio de janeiro, 1.966**

Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm. Acesso em 26 Maio 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Congresso Nacional, Brasília, 1988.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2007.

COSTA, Regina Helena. “**apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil**”. In TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental.** São Paulo: Malheiros, 2005.

DERANI, Cristiane. **Direito Ambiental Econômico.** São Paulo: Saraiva, 2008.

FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín; LALOË, Florence Karine. **Tributação ambiental no amazonas - políticas fiscais para o desenvolvimento sustentável.** Disponível em:<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/manaus/desenv_econom_german_a_fernandez_e_florence_k_laloe.pdf>. Acesso em: 12 jun 2015.

FERRAZ, Roberto. “**Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil**”. In TORRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Ambiental.** São Paulo: Malheiros, 2005.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco e FERREIRA, Renata Marques. **Direito Ambiental Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2009.

FOLMANN, Melissa (Coordenadora). **Tributação e Direitos Fundamentais - Propostas de Efetividade.** Curitiba: Juruá, 2006.

JACCOUD, Cristiane Vieira. **Tributação Ambientalmente Orientada: Instrumento De Proteção Ao Meio Ambiente.** Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/manaus/direito_tribut_cristiane_v_jaccoud.pdf>. Acesso em: 12 jun 2015.

MAGALHÃES, Allan Carlos Moreira; MOTTA, Ana Beatriz Passos. **A construção do desenvolvimento sustentável.** Jus Navigandi, Teresina, ano 17, n. 3399, 21 out. 2012. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/22847>>. Acesso em: 11 jun. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 2008.

MACHADO, Paulo Affonso Leme. **Direito Ambiental Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2007.

MEIRELLES, Helly Lopes. **Direito Municipal Brasileiro**, São Paulo, Malheiros Editores, edição 1998.

MODÉ, Fernando Magalhães. **Tributação Ambiental – A Função do Tributo na Proteção do Meio Ambiente**. Curitiba: Juruá, 2007.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário e Meio Ambiente**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Sistema tributário e proteção ambiental no Brasil e no Japão**. In SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord). **Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

Oliveira, Letícia Martins de. **Direito ao meio ambiente como garantia fundamental da Pessoa humana: análise jurídico-protetiva e sustentável** Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=7ab6acc5bbf25202>>. Acesso em: 11 jun 2015.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Curso de Direito Tributário Completo à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2009.

PICCIAREDA, Franco; SELICATO, Pietro. **I tributi e l 'ambiente**. Milão: Dott. A. Giuffrè Editore, 1996.

POZZETTI, Valmir César. **Direito Ambiental Tributário**. In: Revista Brasileira de Direito Ambiental, São Paulo: Editora Fiúza, vol.29, jan/mar/2012.

RAMOS FILHO. Carlos Alberto de Moraes. Revista no. 02 da Procuradoria do Estado do Amazonas, Manaus/AM: **Princípio Poluidor Pagador**. Edição Imprensa Oficial, 1998.

RIBAS, Lídia Maria L. R. e CARVALHO, Valbério Nobre de. **O tributo como instrumento de tutela do meio ambiente**. Revista de direito ambiental, v. 14, n. 54, p. 185-204, abr./jun. 2009.

SOUZA, Jorge Henrique de Oliveira. **Tributação e Meio Ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

THENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos Fiscais no Direito Ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008.

TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. **Tributação Ambiental: A utilização de instrumentos econômicos e fiscais na implementação do direito ao meio ambiente sustentável**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.